

Aktuelle Entwicklungen der Unternehmensbesteuerung im europäischen Kontext

Margit Schratzenstaller

Die Osterweiterung der EU hat angesichts der erheblich geringeren nominalen Körperschaftsteuersätze in den Beitrittsländern die Debatte um eine Harmonisierung der europäischen Unternehmensbesteuerung wieder intensiviert. Wie groß sind die Unterschiede bei den nominalen Körperschaftsteuersätzen überhaupt? Werden sie durch strengere Gewinnermittlungsvorschriften kompensiert? Sind vom Unternehmenssteuerwettbewerb negative Konsequenzen zu erwarten? Welche Möglichkeiten der Steuerharmonisierung werden gegenwärtig auf europäischer Ebene verfolgt? Wie sind sie zu beurteilen?

1 Einführung

Seit dem EU-Beitritt von acht mittel- und osteuropäischen Ländern sowie Zypern und Malta am 1. Mai 2004 ist nach einigen Jahren Stillstand die Debatte um die Notwendigkeit und die Optionen einer Harmonisierung oder zumindest Koordination der europäischen Unternehmensbesteuerung wieder lebhaft in Gang gekommen. Konkreten Anlass geben die im Vergleich zu den etablierten EU-Mitgliedstaaten bereits jetzt erheblich geringeren (nominalen) Körperschaftsteuersätze der Beitrittsländer sowie die für die nächste Zukunft geplanten weiteren Steuersatzsenkungen in einigen der neuen Mitgliedsländer. Vor allem Frankreich, aber auch Deutschland werfen den Beitrittsländern vor, die steuersenkungsbedingten Mindereinnahmen durch EU-Subventionen zu kompensieren, mithin also einen steuerlichen Unterbietungswettbewerb in doppelter Hinsicht auf Kosten der etablierten Mitgliedsländer zu führen: Zum einen, indem durch die niedrigen Steuersätze international mobile Unternehmen bzw. Investitionen aus den alten in die neuen EU-Staaten gelockt würden, was Ersteren niedrigere Steuereinnahmen, geringeres Wirtschaftswachstum und höhere Arbeitslosigkeit beschaffen würde. Zum anderen, indem die alten Mitgliedsländer über die Beiträge an den EU-Haushalt zur Finanzierung der Transfers an die Beitrittsländer (und damit indirekt zur Finanzierung des aus ihrer Sicht schädlichen Unternehmenssteuerwettbewerbs) herangezogen würden.

Der vorliegende Beitrag nimmt zunächst einen Vergleich der Unternehmens-

besteuerung in Europa vor und erörtert einige damit zusammenhängende Probleme. Anschließend wird der aktuelle Stand der Harmonisierungsbemühungen der Europäischen Kommission skizziert und einer kritischen Einschätzung unterzogen.

2 Unternehmensbesteuerung im europäischen Vergleich

Die Auswahl von geeigneten Indikatoren zur Erfassung der effektiven Unternehmenssteuerbelastung im internationalen Vergleich ist in Steuertheorie und -politik umstritten (Schratzenstaller/Truger 2004). Dennoch soll an dieser Stelle nicht auf die Debatte um die „richtige“ Methode zur Messung der steuerlichen Belastung von Unternehmen eingegangen werden, insbesondere da für die neuen EU-Mitgliedstaaten bislang ohnehin nur wenige (vergleichbare) empirische Ergebnisse auf der Grundlage der existierenden unterschiedlichen Erfassungsmethoden vorliegen. Vielmehr soll auf der Grundlage der nominalen Körperschaftsteuersätze, der wichtigsten Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage sowie effektiver Steuersätze eine grobe Einschätzung bestehender Belastungsunterschiede in der erweiterten EU versucht sowie ein Eindruck über die länderspezifisch unterschiedliche Ausgestaltung der Körperschaftsteuersysteme gegeben werden.

Die nominalen Körperschaftsteuersätze belaufen sich 2004 in den zehn Beitrittsländern auf 18,7 % im Länderdurchschnitt, während der durchschnittliche no-

minale Körperschaftsteuersatz in den alten EU-Ländern bei 30 % liegt (Tabelle 1).¹

Aufgrund von bereits beschlossenen bzw. geplanten Steuersatzsenkungen in einigen alten und neuen Mitgliedsländern wird der EU-15-Durchschnitt im kommenden Jahr voraussichtlich auf 28,5 %, der Durchschnitt für die Beitrittsländer auf 18 % sinken. Auch in den darauf folgenden Jahren sind in einigen EU-Staaten weitere Steuersatzsenkungen vorgesehen (Jacobs et al. 2004), sodass sich zurzeit bei den nominalen Körperschaftsteuersätzen ein fortgesetzter Abwärtstrend feststellen lässt. Gemessen an der Standardabweichung sowie an den Variationskoeffizienten² ist die Streuung der Steuersätze in den alten Mitgliedstaaten relativ gering, in den neuen EU-Staaten dafür beträchtlich. Die Spanne zwischen dem höchsten und dem niedrigsten Steuersatz wird 2005 in den EU-15-Ländern 22,5 Prozentpunkte, in den Beitrittsländern 25 Prozentpunkte (bei

¹ Hierbei werden die lokalen Unternehmenssteuern vernachlässigt, die außer in Deutschland noch in einigen anderen (alten) EU-Ländern eine Rolle spielen; dagegen kaum in den Beitrittsländern.

² Standardabweichung und Variationskoeffizient sind statistische Maßzahlen für die Streuung einer Anzahl von konkreten Werten. Die Standardabweichung gibt die Streuung der Werte um deren Mittelwert an. Der Variationskoeffizient ist die relative Standardabweichung, d.h. die Standardabweichung bezogen auf den Mittelwert; er stellt ein normiertes Streuungsmaß dar, der Niveaueffekte ausschaltet.

Margit Schratzenstaller, Dr., Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung Wien.
e-mail: schratz@wifo.ac.at

Berücksichtigung des Nullsatzes in Estland für einbehaltene Gewinne sogar 35 %) be-
tragen.

Die nominalen Steuersätze informieren freilich nur unvollständig über die tatsächliche steuerliche Belastung körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmen: Der effektive Steuersatz wird neben dem nominalen Steuersatz auch von den gesetzlichen Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage determiniert. *Übersicht 1* enthält die wichtigsten steuerlichen Vorschriften für die 25 EU-Länder. Dabei werden Abschreibungen für Gebäude, immaterielle Wirtschaftsgüter und Maschinen, die Vorratsbewertung, die Möglichkeit der Bildung von steuermindernden Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen und künftige Aufwendungen sowie Optionen zur Geltendmachung von Verlustvor- bzw. Verlustrückträgen in die vergleichende Betrachtung mit einbezogen.³ Ein qualitativer Vergleich zeigt, dass die länderspezifischen Regelungen innerhalb der beiden Ländergruppen, aber auch zwischen den Ländergruppen erheblich differieren. Insgesamt lässt sich feststellen, dass die Vorschriften zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns in den alten Mitgliedstaaten großzügiger sind als in den neuen, was sich etwa bei den Möglichkeiten zur Bildung von Rückstellungen oder zum intertemporalen Verlustausgleich manifestiert.⁴

Unter Berücksichtigung der nominalen Steuersätze sowie der geltenden Regelungen zur Gewinnermittlung können effektive Durchschnittssteuersätze (EATR) berechnet werden.⁵ Diese EATR sind ex ante ermittelte hypothetische effektive Steuersätze, die auf der Basis des geltenden Unternehmenssteuerrechts für fiktive Modell-Investitionsprojekte ermittelt werden, deren Durchführung positive Renditen abwirft. Sie geben also nicht die tatsächlichen Steuerzahlungen von Unternehmen wieder, sondern die fiktive Steuerlast für hypothetische Investitionsprojekte, für die bestimmte Annahmen vor allem bezüglich der Finanzierungsform, der Art der Investition sowie der Rendite getroffen werden. Aktuelle Studien zeigen, dass die EATR in den alten EU-Ländern jene der Beitrittsländer in geringerem Ausmaß übersteigen, als es die beträchtlichen Differenziale in den nominalen Steuersätzen vermuten ließen: Dies ist offensichtlich ein Ergebnis der insgesamt restriktiveren Gewinnermittlungsvorschriften in den Beitrittsländern (*Tabelle 2*).

Tabelle 1: Nominale Körperschaftsteuersätze¹⁾ in der erweiterten EU 2004 und 2005 – in % –

	2004	2005
Belgien	34,0	34,0
Dänemark	30,0	30,0
Deutschland	26,4	26,4
Finnland	29,0	26,0
Frankreich	35,4	35,4
Griechenland	25,0/35,0 ²⁾	25,0/32,0 ²⁾³⁾
Großbritannien	30,0	30,0
Irland	12,5	12,5
Italien	34,0	34,0
Luxemburg	22,9	22,9
Niederlande	34,5	31,5 ³⁾
Österreich	34,0	25,0
Portugal	30,0	25,0 ³⁾
Schweden	28,0	28,0
Spanien	35,0	35,0
<i>EU-15 Durchschnitt (ungewichtet)</i>	30,0	28,5
<i>EU-15 Standardabweichung</i>	5,9	5,8
<i>EU-15 Variationskoeffizient (in %)</i>	19,6	20,2
Estland	0,0/26,0 ⁴⁾	0,0/24,0 ⁴⁾
Lettland	15,0	15,0
Litauen	15,0	15,0
Malta	35,0	35,0
Polen	19,0	19,0
Slowakei	19,0	19,0
Slowenien	25,0	25,0
Tschechien	28,0	26,0
Ungarn	16,0	16,0
Zypern	10,0/15,0 ⁵⁾	10,0
<i>Beitrittsländer Durchschnitt (ungew.)</i>	18,7	18,0
<i>Beitrittsländer Standardabweichung</i>	8,9	9,0
<i>Beitrittsländer Variationskoeffizient (in %)</i>	47,5	50,1
EU-25 Durchschnitt (ungewichtet)	25,5	24,3

1) Einschließlich Zuschlagsteuern; ohne lokale Steuern.

2) 25 % für Personengesellschaften, die in Griechenland körperschaftsteuerpflichtig sind; 35 %/32 % für Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Kreditinstitute.

3) Noch nicht beschlossen.

4) Thesaurierungssatz/Ausschüttungssatz.

5) 15 % für Gewinne > 1 Mio. Pfund.

Quelle: Jacobs et al. (2004); Schratzenstaller (2004).

WSI Hans Böckler
Stiftung

Der Abstand zwischen alten und neuen Mitgliedsländern vergrößert sich jedoch erheblich, wenn spezielle Steueranreize für ausländische Investoren (beispielsweise Steuerbefreiungen oder Sonderabschreibungen; zu Details: Jacobs et al. 2004) in die Kalkulation der EATR eingehen – die allerdings als „unfaire“ Praktiken mittelfristig abgebaut werden müssen. Zudem ist in den neuen Mitgliedsländern die Streuung der EATR wesentlich geringer als diejenige der Nominalsteuersätze; hier sorgen offensichtlich die steuerlichen Regelungen zur Festlegung der Bemessungsgrundlage für einen gewissen Ausgleich zwischen den Beitrittsländern (*Tabelle 3*).

Gemessen an den Unternehmenssteuerquoten (Steuern auf Gewinne der Kapitalgesellschaften in Relation zum BIP) hat die Besteuerung der Kapitalgesellschaften

in den Beitrittsländern mit durchschnittlich 2 % ein geringeres Gewicht als in den alten EU-Staaten (3,1 %), was allerdings nicht unbedingt an einer niedrigeren effek-

3 Neben den aufgeführten Regelungen gibt es noch weitere, die Einfluss auf die steuerliche Bemessungsgrundlage haben. Sie gehen nur teilweise in die Berechnung der effektiven Durchschnittssteuersätze (EATR) ein; sowohl aus Vereinfachungsgründen als auch aufgrund der getroffenen Annahmen. Ein Beispiel hierfür sind Verlustvorträge und -rückträge, die in der Praxis eine erhebliche quantitative Bedeutung haben, aber bei der Berechnung von EATR, die von Modell-Investitionsprojekten mit positiven Renditen ausgehen, keine Rolle spielen. Dies schränkt die Aussagekraft dieses Belastungsindikators nicht unerheblich ein.

4 Hierauf deutet auch eine Studie der KPMG (2004) für die Slowakei, Tschechien und Ungarn hin.

5 Zu einer Darstellung der verwendeten Methodologie vgl. Europäische Kommission (2001), Jacobs et al. (2003, 2004).

Übersicht 1: Die wichtigsten Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage in der EU-25, 2004

	Abschreibung Gebäude	Abschreibung immaterielle Wirtschaftsgüter	Abschreibung Maschinen	Vorratsbewertung	Rückstellungen zweifelhafte Forderungen/künftige Aufw.	Verlustvortrag/-rücktrag
Belgien	wahlweise ¹⁾ /3–5 % ²⁾	linear	wahlweise ¹⁾ /10–25 % ²⁾	Wahlrecht ³⁾	ja/ja	unbegrenzt/kein
Dänemark	linear/5 %	linear/7 Jahre	degressiv/25 %	FIFO ⁴⁾ /gew. Durchschn.	nein/nein	5 Jahre/kein
Deutschland	linear/2–3 %	linear/15 Jahre	wahlweise ¹⁾ ⁵⁾	LIFO ⁶⁾ /gew. Durchschn.	ja/ja	unbegrenzt/1 Jahr
Finnland (1999)	degressiv/4–20 %	linear/10 Jahre	degressiv/25 %	FIFO ⁴⁾	ja/nein	10 Jahre/kein
Frankreich	wahlweise ¹⁾ /2–5 % ²⁾	wahlweise ¹⁾	wahlweise ¹⁾ /10–20 % ²⁾	Wahlrecht ³⁾	ja/ja	5 Jahre/3 Jahre
Griechenland	wahlweise ¹⁾	wahlweise ¹⁾	wahlweise ¹⁾	Niederstwertprinzip	ja/nein	5 Jahre/kein
Großbritannien	linear/4 %	degressiv/25 %	degressiv/25 %	FIFO ⁴⁾	ja/ja	unbegrenzt/1 Jahr
Irland	linear/4 %	linear/7–17 Jahre	Linear/15 %	FIFO ⁴⁾ /gew. Durchschn.	nein/ja	unbegrenzt/1 Jahr
Italien	linear/3–10 %	linear	linear/10–20 %	Wahlrecht ³⁾	ja/nein	5 Jahre/kein
Luxemburg	linear/30 %	linear/10 Jahre	wahlweise/30 %	Wahlrecht ³⁾	ja/ja	unbegrenzt/kein
Niederlande	wahlweise ¹⁾ /1,5–3 %	wahlweise ¹⁾ /5 Jahre	wahlweise ¹⁾ /10–20 %	Wahlrecht ⁷⁾	ja/ja	unbegrenzt/3 Jahre
Österreich	linear/2–3 %	linear/15 Jahre	linear/10–20 %	Anschaffungs-/Herstellungskosten	ja/ja	unbegrenzt/kein
Portugal	linear/2–5 %	linear/5 Jahre	wahlweise ¹⁾ /10–25 %	Anschaffungs-/Herstellungskosten	ja/ja	6 Jahre/kein
Schweden	wahlweise ¹⁾ /1,5–5 %	wahlweise ¹⁾²⁾	wahlweise ¹⁾²⁾	FIFO ⁴⁾	ja/ja	unbegrenzt/ja
Spanien	wahlweise ¹⁾	linear/10 Jahre	wahlweise ¹⁾	FIFO ⁴⁾ /LIFO ⁶⁾	nein/ja	10 Jahre/kein
Estland	Fin. Account. (IFRS) ⁸⁾	Fin. Account. (IFRS) ⁸⁾	Fin. Account. (IFRS) ⁸⁾	Fin. Account. (IFRS) ⁸⁾	Fin. Account. (IFRS) ⁸⁾	Entfällt ⁹⁾
Lettland	degressiv/10 %	linear/5 Jahre	degressiv/40 %	gew. Durchschn.	nein/nein	5 Jahre/kein
Litauen	degressiv/25 %	degressiv/66,67 %	degressiv/40 %	LIFO ⁶⁾	nein/nein	unbegrenzt/kein
Malta	linear/45 Jahre	linear/12,5 Jahre	linear/5 Jahre	FIFO ⁴⁾	nein/nein	unbegrenzt/kein
Polen	linear/40 Jahre	linear/5 Jahre	degressiv/10 %	LIFO ⁶⁾	ja/nein	5 Jahre/kein
Slowakei	degressiv/20 Jahre	linear/5 Jahre	degressiv/6 Jahre	gew. Durchschn.	ja/nein	5 Jahre/kein
Slowenien	linear/20 Jahre	linear/5 Jahre	linear/4 Jahre	LIFO ⁶⁾	nein/nein	5 Jahre/kein
Tschechien	degressiv/30 Jahre	linear/6 Jahre	degressiv/6 Jahre	gew. Durchschn.	ja/nein	5 Jahre/kein
Ungarn	linear/25 Jahre	linear/12,5 Jahre	linear/14,5 %	LIFO ⁶⁾	nein/nein	unbegrenzt/kein
Zypern	linear/25 Jahre	linear/12,5 Jahre	linear/10 Jahre	FIFO ⁴⁾	nein/nein	unbegrenzt/kein

1) Wahlweise linear oder degressiv. – 2) Sätze für lineare Abschreibung; bei degressiver Abschreibung werden ein Multiplikator bzw. höhere Sätze angewendet. – 3) Wahlrecht: gewichteter Durchschnitt, LIFO oder FIFO. – 4) First-in, first-out. – 5) Abhängig von gewöhnlicher betrieblicher Nutzungsdauer. – 6) Last-in, first-out. – 7) Wahlrecht: Anschaffungs-/Herstellungskosten, Niederstwertprinzip, LIFO, FIFO, Methode des eisernen Bestands. – 8) Financial Accounting (IFRS): Anwendung der International Financial Reporting Standards (IFRS) anstatt der Generally Accepted Accounting Principles (GAAP). – 9) Wegen Steuerfreiheit einbehaltene Gewinne.

Quelle: Europäische Kommission (2001), Jacobs et al. (2004), Mennel/Förster o. J., eigene Zusammenstellung.

WSI Hans Böckler Stiftung

Tabelle 2: Effektive Körperschaftbesteuerung in der EU-15, – in % –

	Körperschaftsteuerquoten 2003 ¹⁾	EATR ²⁾ 2001 (Europäische Kommission)	EATR ²⁾ 2002 (Devereux et al.)
Belgien	3,0	34,5	29,0
Dänemark	2,8	27,3	k. A.
Deutschland	1,0 (2002) ³⁾	34,9	35,0
Finnland	4,3 (2002) ³⁾	26,6	25,0
Frankreich	2,2	34,7	29,0
Griechenland	3,3	28,0	26,0
Großbritannien	2,7 (2002)	28,3	26,0
Irland	3,8	10,5	11,0
Italien	2,2	27,6	31,0
Luxemburg	7,9	32,2	k. A.
Niederlande	3,2	31,0	30,0
Österreich	2,3	27,9	27,0
Portugal	3,2	30,7	27,0
Schweden	2,3	22,9	23,0
Spanien	3,0 (2001)	31,0	29,0
Durchschnitt (ungewichtet)	3,1	28,5	24,8
Standardabweichung	–	5,8	5,4
Variationskoeffizient (in %)	–	20,4	20,2

1) Steuern auf Gewinne der Kapitalgesellschaften in % des BIP; wenn nichts anderes angegeben, nach Eurostat NewCronos Database.

2) Effektive Durchschnittssteuersätze. 3) Gemäß OECD.

Quelle: Eurostat NewCronos Database, OECD (2004b), Europäische Kommission (2001), Devereux/Griffith/Klemm (2002), eigene Berechnungen.

WSI Hans Böckler Stiftung

tiven Steuerbelastung, sondern möglicherweise auch an einer geringeren Bedeutung von Kapitalgesellschaften liegt.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass sowohl innerhalb als auch zwischen den beiden Ländergruppen gewisse Belastungsunterschiede von Unternehmensgewinnen sowie nach wie vor große Unterschiede im Unternehmenssteuerrecht bestehen. Zudem deutet die längerfristige Entwicklung der nominalen, in geringerem Ausmaß auch der effektiven Steuersätze einen gewissen Bedeutungsverlust der nationalen Unternehmenssteuern an. Mit diesem Befund sind mehrere Probleme verbunden.

Erstens verursachen die länderspezifisch unterschiedlichen Unternehmenssteuersysteme und die daraus resultierende Komplexität der Unternehmensbesteuerung für international tätige Unternehmen hohe Informations- und Befolgungskosten.

Die unterschiedlichen Unternehmenssteuersysteme erschweren zweitens internationale Belastungsvergleiche erheblich. Sämtliche prospektiven Ansätze zur Ermittlung effektiver Steuersätze sind mit dem Problem konfrontiert, dass sie unmöglich alle Gewinnermittlungsvorschriften berücksichtigen können, ihre Aussagekraft mithin immer begrenzt bleiben muss. Ansiedlungs- und Investitionsentscheidungen von Unternehmen, die neben einer Reihe anderer standortrelevanter Faktoren auch die steuerlichen Rahmenbedingungen in ihr Kalkül mit einbeziehen, sind damit mit Unsicherheiten behaftet, die Fehlentscheidungen begründen können.

Drittens können die bestehenden Steuersatzdifferenziale wirtschaftspolitisch problematische Verzerrungen hervorrufen. Zum einen machen sich multinationale Unternehmen das internationale Steuersatzgefälle zunutze, indem sie Gewinne aus Hoch- in Niedrigsteuerländer verschieben (Kirchgässner 2004; FAZ 2004). Zum anderen werden die Regierungen einem zunehmenden Steuersenkungsdruck ausgesetzt, der die Bereitstellung eines für die Unternehmen optimalen Niveaus an öffentlichen Leistungen (Infrastruktur, Bildung etc.) erschwert.⁶ Zwar ist bislang eine Erosion des Körperschaftsteueraufkommens noch nicht eindeutig feststellbar, unter anderem auch deshalb, weil in vielen Ländern die Steuersatzsenkungen ganz oder teilweise durch Verbreiterungen der steuerlichen Bemessungsgrundlage ausgeglichen worden sind (OECD 2004a). Über kurz oder lang werden jedoch diese Kompensationsmöglichkeiten ausgeschöpft sein. Gleichzeitig wird angesichts der sonstigen Standortnachteile der Beitrittsländer die Effektivität weiterer Steuersenkungen in den Beitrittsländern begrenzt bleiben: Die Standortvorteile der EU-15-Länder begründen standortspezifische Renditen und damit Mobilitätshindernisse, sodass es den neuen EU-Staaten kaum gelingen kann, im erhofften Umfang ausländische Unternehmen oder Direktinvestitionen anzuziehen und dadurch auch die steuersenkungsbedingten Steuerausfälle durch einen Zufluss an steuerbarem Realkapital auszugleichen.⁷ Die entstehenden Steuermindereinnahmen erschweren jedoch den Ausbau öffentlicher Leistungen, der zur Beseitigung bestehender Standortdefizite in den neuen Mitgliedstaaten erforderlich wäre (ausführlicher: Breuss/ Schratzenstaller 2004; Schratzenstaller 2004).

Tabelle 3: Effektive Körperschaftsbesteuerung in den Beitrittsländern, in %

	Körperschaftsteuergoten 2003 ¹⁾	EATR ²⁾		
		2003 ohne Steueranreize	2004 ohne Steueranreize	2004 mit Steueranreizen
Estland	1,7	22,5	22,5	16,8
Lettland	1,5	17,8	14,4	7,6
Litauen	1,4	13,1	12,8	6,7
Malta	k. A.	32,8	32,8	24,6
Polen	1,8 (2002)	24,7	18,0	17,3
Slowakei	2,8 (2000)	22,1	16,7	8,5
Slowenien	1,9	21,6	21,6	19,4
Tschechien	4,4 (2002)	24,2	24,7	16,3
Ungarn	2,4 (2002) ³⁾	19,4	18,1	12,5
Zypern	k. A.	14,5	14,5	13,5
Durchschnitt (ungewichtet)	2,2	21,3	19,6	14,3
Standardabweichung	–	5,3	5,7	5,4
Variationskoeffizient (in %)	–	20,5	29,1	37,7

1) Steuern auf Gewinne der Kapitalgesellschaften in % des BIP; wenn nichts anderes angegeben, nach Eurostat NewCronos Database. 2) Effektive Durchschnittssteuersätze. 3) Gemäß OECD.

Quelle: Eurostat NewCronos Database, OECD (2004b), Jacobs et al. (2003, 2004), eigene Berechnungen.

WSI Hans Böckler Stiftung

3 Die Harmonisierungsbemühungen der Europäischen Kommission

Die EU hat im Bereich der direkten Steuern nur geringe rechtliche Kompetenzen, der EU-Vertrag sieht explizit nur eine Harmonisierung der Umsatz- und Verbrauchs- sowie sonstiger indirekter Steuern vor (Patterson 2001). Steuerpolitische Eingriffe bezüglich der Unternehmensbesteuerung können daher nur indirekt legitimiert werden; sie sind lediglich dann gerechtfertigt, wenn das Funktionieren des Binnenmarktes bzw. die Verwirklichung der vier Grundfreiheiten (freier Verkehr von Waren, Dienstleistungen und Personen) gefährdet sind. Die bisherigen Harmonisierungs- bzw. Koordinierungsfortschritte im Bereich der Unternehmensbesteuerung beruhen deshalb auf zwischenstaatlichen Vereinbarungen, deren Durchsetzung auf der Kooperation der EU-Staaten beruht, da die Europäische Kommission keine gesetzlich begründete Handhabe zur Erzwingung der Einhaltung getroffener Vereinbarungen besitzt.

Bezüglich der Harmonisierung der regulären Unternehmenssteuersysteme ergriff die Europäische Kommission in den vergangenen 40 Jahren auf der Basis diverser Studien von Expertengruppen mehrfach die Initiative (Patterson 2001; Gen-

schel 2002). Dabei wurde von der Annahme ausgegangen, dass die größte Herausforderung für die Zukunft der nationalen Unternehmenssteuersysteme – unter den Bedingungen liberalisierter und offener Kapitalmärkte – ein ungezügelter Steuerwettbewerb mit möglicherweise negativen Konsequenzen sei. In diesem Sinne argumentierten der Neumark-Bericht (1962) und der Tempel-Bericht (1970). 1975 legte die Europäische Kommission einen Richtlinienvorschlag für die Harmonisierung der Körperschaftsteuersysteme in den Mitgliedstaaten vor, wonach der Körperschaftsteuersatz in einer Bandbreite zwischen 45 % und 55 % festgelegt werden sollte. Der Vorschlag wurde jedoch 1990 wegen des Widerstands der Mitgliedstaaten schließlich zurückgezogen. Der letzte Harmonisierungsvorschlag wurde 1992 durch das Ruding-Komitee (1992) präsentiert. Er sah einen Mindeststeuersatz zwischen 30 % und 40 % sowie die Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage vor. Die EU-Länder waren jedoch nicht bereit, eine solch weitgehende Harmonisierung zu akzeptieren, und in den 1990er Jahren verschwand die Angleichung der Körper-

⁶ Der Trend sinkender nominaler Körperschaftsteuersätze ist nicht auf die EU beschränkt, sondern lässt sich beispielsweise auch in der OECD insgesamt beobachten (OECD 2004a).

⁷ Buch et al. (2003) zeigen empirisch, dass bislang noch keine umfangreichen Verlagerungen von Direktinvestitionen in die neuen Mitgliedsländer stattgefunden haben.

schaftsteuersysteme von der Agenda. Stattdessen hat sich eine Unterscheidung zwischen unfairer und fairer steuerlichem Wettbewerb herausgebildet: nicht nur auf der Ebene der Politik (European Commission 1997; Europäische Kommission 2001), sondern auch in der wissenschaftlichen Auseinandersetzung über internationalen Steuerwettbewerb (Janeba/Smart 2003).

3.1 BEKÄMPFUNG DES „UNFAIREN“ STEUERWETTBEWERBS

Eine erste große Maßnahme stellt die Verabschiedung des „Code of Conduct on Business Taxation“ im Jahr 1997 dar. Er sieht den Abbau (Rollback) bestehender „unfairer“ Steuerregelungen (Steuervorteile nur für ausländische Investoren, ohne tatsächliche ökonomische Aktivitäten, mangelnde Transparenz, Abweichung von international anerkannten Grundsätzen bei der steuerlichen Gewinnermittlung von multinationalen Unternehmen) bis Ende 2005 bzw. den Verzicht auf die Einführung neuer „unfairer“ Steueranreize (Standstill) vor. Die so genannte „Primarolo-Gruppe“ identifizierte eine Reihe von Steuerpraktiken, die als geeignet angesehen wurden, die Ansiedelung unternehmerischer Aktivitäten zu verzerren, und die daher als unfair eingestuft wurden. Auch die Beitrittsländer mussten sich in den Beitrittsverhandlungen zur Übernahme des Verhaltenskodex verpflichten; wenn auch relativ großzügige Übergangsfristen (die einige Jahre über das für die alten Länder fixierte Jahr 2005 hinausgehen) gewährt worden sind. Die in den neuen Mitgliedstaaten in besonderem Ausmaß gewährten Steueranreize – die wie gezeigt eine beträchtliche steuerliche Entlastung der Unternehmen bewirken – müssen daher mittelfristig beseitigt werden.

3.2 HARMONISIERUNG DER REGULÄREN UNTERNEHMENS-STEUERSYSTEME

Beim Ratstreffen in Wien 1999 wurde beschlossen, weitere Anstrengungen mit dem Schwerpunkt auf der Bekämpfung eines schädlichen Steuerwettbewerbs zu unternehmen. Eine weitergehende Harmonisierung im Bereich der Unternehmensbesteuerung in Richtung einer Vereinheitlichung des Steuersatzes wurde dort als nicht vereinbar mit dem Ziel eines fairen Steuerwettbewerbs bewertet (European Commission 2001). 2001 startete die Europäische

Kommission eine neue Initiative zur Harmonisierung der europäischen Unternehmenssteuersysteme, deren prioritäres Ziel sich auf die Erhöhung der Kapitalmarkteffizienz bezieht: Im Vordergrund steht die Beseitigung von Hindernissen für die grenzüberschreitende Tätigkeit multinationaler Unternehmen, um das Funktionieren des Binnenmarktes zu verbessern.

Im Mittelpunkt des jüngsten Vorstoßes der Europäischen Kommission steht die Einführung einer konsolidierten steuerlichen Bemessungsgrundlage, während eine Harmonisierung des Körperschaftsteuersatzes im Grunde nicht beabsichtigt ist (Europäische Kommission 2001). Zur Diskussion gestellt wurden mehrere Vorschläge mit unterschiedlicher Reichweite, deren Auswirkungen, Praktikabilität und Umsetzungsmöglichkeiten derzeit von einer Expertengruppe untersucht werden. Dabei wird zwischen obligatorischen und optionalen Harmonisierungskonzepten unterschieden.

Grundsätzlich beinhalten sämtliche Vorschläge (mit Ausnahme der „Europäischen Körperschaftsteuer“ in ihrer reinsten Form, s. u.) die Anwendung des nationalen Steuersatzes auf denjenigen Teil der steuerlichen Bemessungsgrundlage, der auf die einzelnen Mitgliedstaaten auf der Grundlage eines einheitlichen Zurechnungsmechanismus (Formelzerlegung, „formula apportionment“⁸) entfiel. Für die Zurechnung der gesamten Steuerbasis auf die beteiligten Länder würde eine Formel benötigt, die Betriebsvermögen, Löhne (Arbeitskosten), Umsatz und Wertschöpfung in den einzelnen Ländern beinhalten könnte.

Die von der Europäischen Kommission erarbeiteten Vorschläge sollen im Folgenden kurz vorgestellt und einer knappen Einschätzung unterzogen werden.

3.2.1 OBLIGATORISCHE HARMONISIERUNGSKONZEPTE

Am weitestgehenden ist der Vorschlag, eine Europäische Körperschaftsteuer (European Corporate Income Tax, EUCIT) einzuführen, die in ihrer reinsten Form einen einheitlichen Steuersatz sowie eine harmonisierte Bemessungsgrundlage umfasst und deren Aufkommen nicht mehr den Mitgliedsländern zugute käme, sondern zur Finanzierung des Haushalts der EU verwendet würde. Alternativ zum einheitlichen Steuersatz könnte den Mitgliedstaa-

ten das Recht zugestanden werden, den Steuersatz selbst festzulegen.

Ein harmonisierter Körperschaftsteuersatz, der alleine dem zwischenstaatlichen Unternehmenssteuerwettbewerb die Grundlage entziehen könnte, hätte für die Beitrittsländer den Nachteil, dass sie ihre sonstigen Standortnachteile nicht mehr durch ein günstigeres steuerliches Umfeld zumindest teilweise ausgleichen könnten: Aus ihrer Perspektive sind nämlich die niedrigeren Unternehmenssteuern weniger als „Steuerdumping“, sondern vielmehr als „Steuerrabatt“ zu interpretieren, der als Ausgleich für schlechtere öffentliche Leistungen gewährt wird.

Könnten die EU-Staaten den Steuersatz dagegen selbst bestimmen, würde der steuerliche Wettbewerb weiter angeheizt: Da die Mitgliedsländer nicht mehr selbst über die Einnahmen aus der Unternehmensbesteuerung verfügen könnten, stiege der Anreiz, die Steuersätze der übrigen Mitgliedsländer zu unterbieten: Steuersenkungen gingen dann nämlich zulasten des EU-Budgets, nicht mehr der nationalen Haushalte, und eine ruinöse Konkurrenz mit dem Endergebnis eines Nullsteuersatzes wäre nicht unwahrscheinlich. Die Chancen, dass dieser Vorschlag tatsächlich verwirklicht wird, sind allerdings minimal, da ein einheitlicher Körperschaftsteuersatz den Harmonisierungsvorstellungen der Europäischen Kommission nicht entspricht.

Zu den obligatorischen Harmonisierungsansätzen gehört auch der Vorschlag, eine obligatorische einheitliche Bemessungsgrundlage (Compulsory Harmonised Tax Base) einzuführen. Die Mitgliedstaaten müssten sich auf gemeinsame, einheitliche Regelungen zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage einigen; die national differierenden Steuervorschriften fielen weg. Die Bemessungsgrundlage würde mit Hilfe einer Zerlegungsformel auf alle jene Länder aufgeteilt, in denen ein multinationales Unternehmen tätig ist. Dieses Modell hätte den Vorzug, dass die Länder nicht mehr über differierende Steuervorschriften konkurrieren könnten; es ginge gleichzeitig mit einer erheblichen Reduktion der Komplexität der europäischen Unternehmensbesteuerung einher. Die Kehrseite des Ansatzes besteht allerdings darin, dass den Nationalstaaten

⁸ Für eine detaillierte Erläuterung der Formelzerlegung vgl. *Weiner* (2002).

als einziger Wettbewerbsparameter der Körperschaftsteuersatz verbliebe. Bei Anwendung des Formelzerlegungsverfahrens hätten die Nationalstaaten einen Anreiz zu versuchen, mit Hilfe niedriger Steuersätze unternehmerische Aktivitäten (konkret: Direktinvestitionen) multinationaler Unternehmen anzulocken.

3.2.2 OPTIONALE HARMONISIERUNGSANSÄTZE

Die Alternativen, die als „optionale europäische konsolidierte Unternehmenssteuer“ (Optional European Consolidated Company Tax, ECT) diskutiert werden, zielen auf die Einführung eines einheitlichen Regelsets für die Ermittlung einer konsolidierten Bemessungsgrundlage ab, von denen die Unternehmen wahlweise – also alternativ zu den bestehenden nationalen steuerlichen Vorschriften – Gebrauch machen könnten. Die nationalen Steuersysteme selbst sowie die Steuersätze blieben unverändert. Das grundsätzliche Anliegen dieses Vorschlags ist die Einführung gemeinsamer Regeln für die Berechnung einer konsolidierten Steuerbasis, die auf all jene Länder aufgeteilt würde, in denen die Aktivitäten des multinationalen Unternehmens angesiedelt sind. Derzeit werden im Auftrag der Europäischen Kommission zwei Modelle mit realistischen Chancen von einer Expertengruppe diskutiert (Lannoo/Levin 2002): Besteuerung im Sitzland (Home State Taxation, HST) und Besteuerung nach einer konsolidierten (einheitlichen) Bemessungsgrundlage (Common Base Taxation, CBT).

(1) Unter dem Modell der Home State Taxation hätten multinationale Unternehmen die Option, die Steuerbasis für ihre sämtlichen EU-bezogenen Aktivitäten nach den steuerlichen Vorschriften ihres Sitzlandes (home state) zu ermitteln: Als Alternative zum derzeitigen Regime, in dem die steuerliche Bemessungsgrundlage in den einzelnen Ländern, in denen das multinationale Unternehmen aktiv ist, nach den nationalen Vorschriften bestimmt wird. Dieser Ansatz wird auch als „Ansatz gegenseitiger Anerkennung“ (mutual recognition approach) bezeichnet, da die Mitgliedstaaten gegenseitig ihre nationalen Steuervorschriften akzeptieren müssten.

(2) Der Ansatz der Common Base Taxation sieht dagegen die Einführung gemeinsamer Regelungen für die Ermittlung

der steuerlichen Bemessungsgrundlage vor. Die Unternehmen hätten die Wahl, entweder diese einheitlichen Regelungen oder die Gewinnermittlungsvorschriften ihres Sitzstaates anzuwenden.

Derzeit wird auf EU-Ebene (Europäische Kommission und ECOFIN) diskutiert, zunächst im Rahmen eines Pilotprojektes für Klein- und Mittelunternehmen den Home State Taxation-Ansatz einem „Praxistest“ auszusetzen. Dieser soll gewissermaßen den Weg bereiten für die längerfristig geplante Umsetzung des Common Base Taxation-Ansatzes, der schließlich in eine obligatorische einheitliche Bemessungsgrundlage münden soll.

Grundsätzlich ist die Harmonisierung der steuerlichen Bemessungsgrundlage, wie sie die Common Base Taxation zumindest als Option für die Unternehmen beinhaltet, sehr sinnvoll. Der steuerliche Wettbewerb über die Steuerbasis – und damit auch die Gewährung von speziellen Steueranreizen bzw. die Anwendung unfairer Steuerpraktiken – würde so ausgeschaltet (Lannoo/Levin 2002). Eine einheitliche Steuerbasis stellte außerdem Einfachheit und Transparenz der Besteuerung her; effektive Steuersätze könnten einfach ermittelt werden und wären ohne Einschränkungen direkt vergleichbar. Home State Taxation ebenso wie Common Base Taxation ermöglichen außerdem die grenzüberschreitende Konsolidierung der Gewinne und Verluste multinationaler Unternehmen.

Der Home State Taxation-Ansatz dagegen sieht keine für alle Mitgliedsländer einheitliche Gewinnermittlung vor; die Steuerbasis wäre vielmehr abhängig vom Sitzland des multinationalen Unternehmens. Daher könnten sich die Mitgliedstaaten nach wie vor mittels der Gewinnermittlungsvorschriften Konkurrenz um die Ansiedlung von Konzernsitzen machen. Obwohl diese relativ immobil sein dürften, ist zu erwarten, dass sich die EU-Länder veranlasst sehen, günstigere Gewinnermittlungsvorschriften als die Konkurrenzländer zu bieten: Dies ginge auch auf Kosten der übrigen Länder, auf die gemäß der Zerlegungsformel ein Teil des besteuerten Gewinns entfiel (Weichenrieder 2002). Das Resultat wäre darüber hinaus eine zunehmende Ausdifferenzierung der nationalen steuerrechtlichen Regelungen, die der derzeitigen, zumindest in Ansätzen zu beobachtenden, Angleichung sowie der

Tendenz zur Verbreiterung der Bemessungsgrundlage zuwider liefe. Außerdem führte das Home State Taxation-Modell zu Belastungsunterschieden zwischen in einem Land tätigen Unternehmen mit unterschiedlichen Sitzländern und damit zu Wettbewerbsverzerrungen.

Gleichzeitig bliebe – und das gilt für das Konzept der Common Base Taxation ebenso wie für das der Home State Taxation – der Steuersenkungsdruck bestehen: Es gäbe nach wie vor einen Anreiz für multinationale Unternehmen, ihre Aktivitäten in Länder mit niedrigen Steuersätzen zu verlagern, um die konzernweite Steuerlast zu minimieren (Krause-Junk 2002). *Gordon/Wilson* (1986) zeigen theoretisch, dass bei einer Zerlegung der Bemessungsgrundlage auf der Grundlage einer Aufteilungsformel der Steuerwettbewerb über die Steuersätze verschärft wird. Ein großer Nachteil beider Ansätze ist darüber hinaus die geplante optionale Anwendung und der gleichzeitige Fortbestand der nationalen steuerlichen Vorschriften: Das Potenzial einer einheitlichen Bemessungsgrundlage, für mehr Transparenz und geringere Verwaltungskosten der Unternehmensbesteuerung zu sorgen, kann so nicht ausgeschöpft werden. Nicht zuletzt ist auf die praktischen Probleme bei der Ausgestaltung und Anwendung der Formel zur Zerlegung von Unternehmensgewinnen auf die beteiligten Länder hinzuweisen, die sowohl die optionalen wie die obligatorischen Harmonisierungsansätze betreffen (Mintz/Weiner 2003).

4

Einige vorläufige Schlussfolgerungen

Angesichts der zum Teil gravierenden Nachteile der meisten auf europäischer Ebene diskutierten Harmonisierungskonzepte scheint nur der Ansatz einer obligatorischen harmonisierten Steuerbemessungsgrundlage (vgl. 3.2.1) einen überzeugenden Anknüpfungspunkt für eine Harmonisierung zu bieten.

Eine verbindliche harmonisierte Steuerbemessungsgrundlage, die die nationalen Regelungen zur Ermittlung des steuerlichen Gewinns ersetzt, sollte auf jeden Fall eingeführt werden. Hierdurch würde das europäische Unternehmenssteuerrecht erheblich vereinfacht und transparenter ge-

macht. Die ab dem kommenden Jahr für kapitalmarktorientierte Aktiengesellschaften vorgeschriebene Erstellung des konsolidierten Jahresabschlusses nach International Financial Reporting Standards (IFRS; Einzelheiten: Rädler 2003) könnte als Gelegenheit genutzt werden, auf dieser Basis für sämtliche körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen einheitliche Gewinnermittlungsvorschriften festzulegen.

Bleibe die Harmonisierung auf die Gewinnermittlungsvorschriften beschränkt, verbliebe den Nationalstaaten als einziges Wettbewerbsinstrument der nominale Körperschaftsteuersatz. Zwar ist aufgrund der bestehenden unterschiedlichen Rahmenbedingungen in den alten und neuen Mitgliedsländern – gerade was das Niveau der öffentlichen Leistungen, aber auch sonstige Standortvorteile anbelangt – nicht zu erwarten, dass sich die Steuersätze völlig angleichen. Überzeugend ist in diesem Zusammenhang auch die Argumentation von *Baldwin/Krugman* (2004), wonach Agglomerationseffekte in den alten Mitgliedsländern weitere Mobilitätshindernisse schaffen und somit den Hochsteuerländern die Aufrechterhaltung eines höheren Steuersatzes ermöglichen.

Dennoch gibt es einige Überlegungen, die für eine zumindest zeitweise Einführung von Mindeststeuersätzen sprechen könnten. Der Unterbietungswettbewerb von Seiten der Beitrittsländer wird sich in den nächsten Jahren verschärfen: Es ist zu erwarten, dass diese den zugesagten Abbau spezieller Steueranreize durch Senkungen des regulären Körperschaftsteuersatzes kompensieren werden. Hinzu kommt, dass

der Druck auf die nominalen Steuersätze durch eine Harmonisierung der Steuerbasis zunehmen würde, da zwischenstaatliche Unterschiede in der effektiven Besteuerung wesentlich einfacher ermittelt werden könnten und somit Differenziale bezüglich der Effektivsteuersätze viel offensichtlicher wären. Einheitliche Gewinnermittlungsvorschriften vergrößerten zudem bei den geltenden nominalen Steuersätzen die bestehenden Unterschiede in der Effektivbelastung; auch dies könnte den Druck auf die Nominalsteuersätze erhöhen (Sorensen 2002; Spengel 2002).

Mindeststeuersätze könnten daher sowohl alte als auch neue Mitgliedsländer in die Lage versetzen, einen Steuersatz zu erheben, der das gewünschte Niveau an öffentlichen Leistungen für Unternehmen und die Verwirklichung des Äquivalenzprinzips sicherstellen kann. Auf diese Weise würde vermieden, dass insbesondere die neuen Mitgliedsländer aufgrund weiterer steuersenkungsbedingter Mindereinnahmen ihre Defizite bezüglich öffentlicher Inputs für Unternehmen nicht beseitigen können, zumal angesichts der bereits angesprochenen Mobilitätshindernisse zwischen den beiden Länderclubs die Effektivität einer fortgeführten Unterbietungsstrategie durch die neuen EU-Staaten vermutlich beschränkt bliebe.

Allerdings erscheint ein einziger einheitlicher Steuersatz kaum angemessen. Ein relativ hoher einheitlicher Mindeststeuersatz nähme den Beitrittsländern jede Möglichkeit, mittels eines Steuerrabatts einen Ausgleich für bestehende Standortdefizite zu bieten. Er wäre daher auch poli-

tisch nicht durchsetzbar; seine Einführung würde an der Einstimmigkeitshürde, die steuerpolitische Beschlüsse in der EU nehmen müssen, scheitern. Ein relativ niedriger Mindeststeuersatz, dem auch die Beitrittsländer zustimmen könnten, stellte andererseits keine effektive Grenze nach unten für die Steuersätze der etablierten EU-Länder dar. Daher wäre zu erwägen, einen zweistufigen Mindeststeuersatz einzuführen – ein höherer Satz für die alten und ein niedrigerer Satz für die neuen Mitgliedsländer. Diese Regelung könnte solange beibehalten werden, bis die Beitrittsländer ihren Rückstand bezüglich öffentlicher unternehmensbezogener Leistungen aufgeholt haben.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass die Frage nach der „richtigen“ steuerpolitischen Strategie bezüglich der europäischen Unternehmensbesteuerung sicherlich zu den schwierigsten und komplexesten Problemen gehört, mit denen die Länder der EU derzeit konfrontiert sind. Dennoch bedarf sie einer baldigen Lösung, wenn – und dafür spricht eine Reihe guter Gründe (Kirchgässner 2004) – die nationalen Körperschaftsteuersysteme dauerhaft auch in einem zunehmend verflochtenen internationalen Umfeld Bestand haben sollen. Dabei darf, wie *Weichenrieder* (2002) zutreffend anmahnt, das Problem des sich verschärfenden Steuerwettbewerbs, dessen Existenz auch empirisch nicht von der Hand zu weisen ist (Devereux/Lockwood/Redoano 2002), nicht – wie es die Europäische Kommission in ihrem Gutachten tut – ignoriert werden.

LITERATUR

- Baldwin, R./Krugman, P.** (2004): Agglomeration, Integration and Tax Harmonisation; in: *European Economic Review* 48, S. 1–23
- Breuss, F./Schatzenstaller, M.** (2004): Unternehmenssteuerwettbewerb und internationale Direktinvestitionen; in: *WIFO Monatsberichte* 8, S. 645–653
- Buch, C. M./Kokta, R. M./Piazolo, D.** (2003): Foreign Direct Investment: Is There a Redirection from the South to the East?; in: *Journal of Comparative Economics* 31, S. 94–104
- Devereux, M./Griffith, R./Klemm, A.** (2002): Corporate Income Tax Reforms and International Tax Competition; in: *Economic Policy* 35, S. 451–495
- Devereux, M./Lockwood, B./Redoano, M.** (2002): Do Countries Compete over Corporate Tax Rates?; CEPR Discussion Paper 3400
- Europäische Kommission** (2001), Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, KOM(2001) 582 endg., Brüssel
- European Commission** (2001): Tax Policy in the European Union – Priorities for the Years Ahead, COM (2001) 260 final, Brüssel
- European Commission** (1997): A Package to Tackle Harmful Tax Competition, COM (97) 564 final, Brüssel
- FAZ** (2004): Steuerflucht: Konzerne verlagern ihre Gewinne ins Ausland; in: *Frankfurter Allgemeine Zeitung* vom 25.10.2004, S. 13
- Genschel, Ph.** (2002): Steuerharmonisierung und Steuerwettbewerb in der Europäischen Union, Frankfurt a. M./New York
- Gordon, R./Wilson, J. D.** (1986): An Examination of Multijurisdictional Corporate Income Taxation Under Formula Apportionment; in: *Econometrica* 54, S. 1357–1373
- Jacobs, O. H. et al.** (2003): Company Taxation in the New EU Member States, Frankfurt a. M./Mannheim
- Jacobs, O. H. et al.** (2004): Company Taxation in the New EU Member States, 2. Aufl., Frankfurt a. M./Mannheim
- Janeba, E./Smart, M.** (2003): Is Targeted Tax Competition Less Harmful than its Remedies?; in: *International Tax and Public Finance* 10, S. 259–280
- Kirchgässner, G.** (2004): Die Bedeutung der Körperschaftsteuer: Theoretische Überlegungen, die internationale Entwicklung und die Situation in der Schweiz; in: *Aussenwirtschaft* III, S. 239–272
- KPMG** (2004): Vergleichende Studie der effektiven Körperschaftsteuerbelastung in Österreich, Slowakei, Tschechien und Ungarn, Linz
- Krause-Junk, G.** (2002): Besteuerung multinationaler Unternehmen – wie sind die Vorschläge der EU-Kommission zu bewerten?; in: *ifo Schnelldienst* 55, S. 3–18
- Lannoo, K./Levin, M.** (2002): An EU Company Without an EU Tax?, CEPS Research Report, Brüssel
- Mennel, A./Förster, J.** (o.J.): Steuern in Europa, Amerika und Asien, Loseblattsammlung, Herne
- Mintz, J./Weiner, J. M.** (2003): Exploring Formula Apportionment for the European Union; in: *International Tax and Public Finance* 10, S. 695–711
- Neumark-Report** (1962): The EEC Report on Tax Harmonisation. The Report of the Fiscal and Financial Committee and the Report of the Sub-Groups A, B and C, Amsterdam
- OECD** (2004a): Recent Tax Policy Trends and Reforms in OECD Countries, Paris
- OECD** (2004b): Revenue Statistics 1965–2003, Paris
- Patterson, B.** (2001): Tax Co-ordination in the EU – the Latest Position, Directorate-General for Research Working Paper, Economic Affairs Series ECON 128 EN, Luxemburg
- Rädler, A. J.** (2003): Neue Trends im europäischen und internationalen Steuerrecht; in: *ifo Schnelldienst* 56, S. 15–24
- Ruding Committee** (1992): Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Brüssel/Luxemburg
- Schatzenstaller, M.** (2004): Steuerwettbewerb in der erweiterten EU; in: *Intervention. Zeitschrift für Ökonomie* 2, S. 13–22
- Schatzenstaller, M./Truger, A.** (Hrsg.) (2004): Perspektiven der Unternehmensbesteuerung, Marburg
- Sorensen, P. B.** (2002): To Harmonise or not to Harmonise?; in: *CESifo Forum* 3, S. 31–37.
- Spengel, Ch.** (2002): Inwieweit eignen sich die International Accounting Standards für die steuerliche Gewinnermittlung?; *ZEW Discussion Paper* 02-52, Mannheim
- Van der Tempel-Report** (1970): Körperschaftsteuer und Einkommensteuer in den Europäischen Gemeinschaften, Brüssel
- Weichenrieder, A. J.** (2002): Das Kommissionsgutachten zur Unternehmensbesteuerung: Mehr Fragen als Antworten; in: *ifo Schnelldienst* 55, S. 9–11
- Weiner, J. M.** (2002): Formulary Apportionment and the Future of Company Taxation in the European Union; in: *CESifo Forum* 3, S. 10–20